



## MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

### Agenția Națională de Administrare Fiscală

#### Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor



Str. Apolodor nr. 17

Sector 5, București

Tel : + 021 3199759 interior 2073

Fax : + 021 3368548

e-mail Contestații.ANAF@mfinante.ro

### **DECIZIA nr. 207 / \_\_\_\_\_ 2009**

privind soluționarea contestației formulate de

**SC x**

înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală

Direcția generală de soluționare a contestațiilor

sub nr. x

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul Agenției Naționale de Administrare Fiscală fost sesizată de Direcția Generală a Finanțelor Publice x – Biroul soluționare cotestații prin adresa nr. x, înregistrată la Agenția Națională de Administrare Fiscală, Direcția generală de soluționare a contestațiilor sub nr. x, asupra contestației formulate de **SC x** împotriva Deciziei de impunere nr. x emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii x – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x.

#### **Sumele contestate sunt :**

- **x lei** reprezentând TVA suplimentară de plată ;
- **x lei** reprezentând dobânzi penalizatoare aferente ;
- **x lei** reprezentând penalități aferente.

Chiar în raport de data emiterii deciziei de impunere contestate, respectiv data de x, contestația a fost depusă în termenul prevăzut de art. 207 alin. (1) din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003, privind Codul de procedură fiscală, republicată, respectiv x, data înregistrării contestației la Direcția Generală a Finanțelor Publice x - Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii, așa cum reiese din ștampila registraturii aplicată pe contestație.

Constatând că în speță sunt întrunite condițiile prevăzute de art. 205, art. 207 și art. 209 alin. (1) lit. b din Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, Agenția Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor, este investită să se pronunțe asupra contestației.

**I. SC x** din x, Str. x nr. x, x, CIF x, formulează contestație împotriva Deciziei de impunere nr. x emisă de Administrația Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii x – Activitatea de inspecție fiscală, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x, arătând că TVA suplimentară stabilită privește operațiuni și tranzacții pentru care organele de inspecție fiscală au apreciat că societatea nu a înregistrat și declarat obligațiile fiscale generate de aceste operațiuni. Astfel, în RIF nr. x organele de inspecție fiscală consemnează că societatea avea obligația facturării către S.C. x a chiriei în sumă totală de x EUR aferentă perioadei x, astfel :

- x : x EUR x 41.156 lei/ EUR = x lei ( din care TVA = x lei ) ;
- x : x EUR x 40.807 lei/EUR = x lei ( din care TVA = x lei ) ;
- x : x EUR x 38.364 lei/EUR = x lei ( din care TVA = x lei ).

Societatea arată că organele de inspecție fiscală au estimat venituri din chirii pe perioada x în sumă totală de x lei, cu influență asupra TVA colectată de **x lei**.

Societatea susține faptul că, inspecția fiscală își întemeiază constatările pe faptul că , după expirarea contractului de închiriere a unui imobil nr. x încheiat între S.C. x și S.C. y, contract al cărui termen de valabilitate a fost până la data de x, S.C. x. nu a mai facturat chiria lunară înscrisă în contract după această dată. Cerința inspecției fiscale de a factura chiria fără existența unui contract de închiriere este motivată prin aceea că, pe intervalul de la expirarea contractului de închiriere până la facturarea de către S.C. x în data de

x a avansului la antecontractul de vânzare a acestui imobil către S.C. y, x luni ( x-x ), S.C. y a continuat să folosească imobilul.

Societatea consideră că organul de inspecție fiscală nu are elementele care să susțină “ obligația societății “ de a factura către S.C. y chiria pe x luni în sumă de x EUR, deoarece :

- Contractul de închiriere a avut termen de valabilitate până la x, dată până la care societatea a facturat lunar integral chiria și TVA aferentă ;
- După expirarea contractului de închiriere, data de la care acest contract nu mai poate genera efecte, S.C. x nu a mai avut baza contractuală pentru a factura în continuare cuantumul chiriei lunare dintr-un contract expirat.
- În condițiile în care, în contractul expirat nu sunt înscrise clauze pentru prelungirea tacită a valabilității contractului, nu au fost identificate elemente care să probeze că S.C. y ar fi folosit spațiul închiriat pe perioada pe care inspecția fiscală consideră că societatea trebuia să factureze chiria.
- Și în cazul că s-ar admite ca S.C. y ar fi folosit total sau parțial acest spațiu pe această perioadă, S.C. x tot nu ar fi avut temeiul legal și contractual pentru a emite facturi fiscale pentru chirie purtătoare de TVA.
- Emiterea facturilor fiscale pentru respectivele chirii, fără o bază contractuală, ar genera o creanță, respectiv un venit nerecuperabil, în condițiile în care societatea debitoare S.C. x în mod întemeiat refuză acceptarea și plata acestor facturi.
- În cazul emiterii facturilor fiscale respective, societatea se încarcă cu creanțe nerecuperabile, cu venituri fictive pentru care este obligată la impozit pe profit suplimentar nejustificat și la plata TVA pe care nu o încasează de la debitor dar este obligată să o plătească la bugetul de stat.
- Înregistrarea veniturilor în contabilitatea societății poate fi făcută numai pe baza unor documente justificative, potrivit Legii nr. 82/1991, modificată și a Legii nr. 571/2003 privind Codul Fiscal, ori în cazul de față nu se justifică încărcarea gestiunii societății cu venituri inexistente și pe cale de consecință, cu impozitele și taxele aferente.

**În concluzie, societatea consideră că organul de inspecție fiscală nu motivează legal constatarea cu privire la faptul că S.C. x avea obligația de a emite facturi fiscale pentru chirii pe perioada x în sumă de x lei și de a colecta TVA aferentă în sumă de x lei.**

**II.** Organele de inspecție fiscală din cadrul Administrației Finanțelor Publice pentru Contribuabilii Mijlocii x au emis în sarcina **S.C. x** Decizia de impunere nr. x, în baza Raportului de inspecție fiscală nr. x.

Raportul de inspecție fiscală nr. x a consemnat inspecția fiscală ce a avut ca obiect controlul anticipat a realității sumelor negative de TVA solicitate de societate prin deconturile de TVA aferente lunilor x și x.

Organul de inspecție fiscală a constatat că în perioada x a fost în derulare contractul de închiriere nr. x încheiat între **SC x** și S.C. y . Obiectul contractului a fost închirierea imobilului situat în x, x. Prețul contractului a fost de x EUR pe lună ( inclusiv TVA ), plus prețul utilităților consumate pentru spațiu. Pentru perioada prevăzută în contract, **SC x** a emis facturi fiscale până la luna x inclusiv, pentru suma prevăzută în contract.

În data de x a fost încheiat un antecontract de vânzare – cumpărare, încheiat între cele două societăți, având ca obiect vânzarea imobilului sus menționat la un preț de x ROL la care se adaugă TVA.

În data de x a fost emisă factura nr. x către S.C. y reprezentând avans imobil în valoare de x ROL ( inclusiv TVA ).

În data de x a fost finalizată tranzacția fiind încheiat contractul de vânzare – cumpărare între **SC x** și S.C. y, contractul având încheierea de autentificare nr. X.

În perioada x **SC x** nu a facturat chiria aferentă clădirii în care și-a desfășurat în continuare activitatea chiriașul S.C. y, până la data contractului de vânzare – cumpărare. În acest sens, proprietarul de drept până la înstrăinarea imobilului, respectiv **SC x**, nu a prezentat nici un înscris din care să rezulte că ar fi închiriat imobilul fără plată ( de exemplu – contract de comodat ) deși prestarea de servicii a fost realizată ( închirierea ).

Organele de inspecție fiscală au stabilit că societatea avea obligația de a factura către S.C. y chiria aferentă perioadei x, de a înregistra veniturile și de a colecta taxa pe valoarea adăugată corespunzătoare.

Pe această bază, inspecția fiscală a estimat venituri din chirii pe perioada x în sumă totală de x lei și TVA colectată aferentă în sumă de **x lei**.

Organul de inspecție fiscală arată că serviciul a fost prestat, în sensul că S.C. y a beneficiat în continuare ( până la vânzarea imobilului ) de prestarea de serviciu ( închirierea), încalcându-se prevederile art. 134 alin. (1), (3) și (5) lit. b) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal cu modificările și completările ulterioare, aplicabile în anul x.

**III.** Având în vedere documentele existente la dosarul cauzei, constatările Direcției Generale a Finanțelor Publice x, susținerile contestatoarei și prevederile actelor normative invocate de contestatoare și de Direcția Generală a Finanțelor Publice x, se rețin următoarele:

**Referitor la suma totală de x lei reprezentând:**

- **x lei - TVA suplimentară de plată ;**
- **x lei – dobânzi/majorări de întârziere aferente ;**
- **x lei - penalități aferente ;**

**Agencia Națională de Administrare Fiscală, prin Direcția generală de soluționare a contestațiilor este investită să se pronunțe dacă SC x avea obligația colectării TVA aferentă închirierii spațiului situat x, în perioada x, în condițiile în care serviciul a fost prestat în sensul că spațiul închiriat a fost utilizat de chiriaș în această perioadă.**

**În fapt, SC x a încheiat pentru imobilul situat în x, contractul de închiriere nr. x cu S.C. y, pentru care a emis facturi pe perioada x, înregistrând venituri din închiriere și colectând TVA aferentă.**

Începând cu x, societatea nu a mai emis facturi pentru chirie iar în data de x a încheiat un antecontract de vânzare – cumpărare cu S.C. y pentru

acest spațiu, prin care **SC x** se obliga să vândă imobilul, tranzacție care a fost realizată conform contractului de vânzare - cumpărare autentificat sub nr. x.

Organul de inspecție fiscală a stabilit că **SC x** avea obligația de a emite facturi pe perioada x, de a înregistra venituri și de a colecta TVA în sumă de **x lei**.

**SC x** prin contestația formulată arată că : “ Și în cazul că s-ar admite ca S.C. y ar fi folosit total sau parțial acest spațiu pe această perioadă, S.C. x tot nu ar fi avut temeiul legal și contractual pentru a emite facturi fiscale pentru chirie purtătoare de TVA. ”

**În drept**, în perioada supusă verificării, sunt aplicabile prevederile art. 134 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal care precizează următoarele :

*“ Faptul generator al taxei intervine și taxa devine exigibilă.....la data prestării de servicii....”*

Deasemenea, art. 135 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal în vigoare în perioada verificată, precizează:

*“ Faptul generator și exigibilitatea - cazuri speciale*

*(3) În cazul livrării de bunuri cu plata în rate între persoane stabilite în țară, al operațiunilor de leasing intern, de închiriere, de concesiune sau de arendare de bunuri, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la fiecare din datele specificate în contract pentru plata ratelor, respectiv a chiriei, redevenței sau arende. În cazul încasării de avansuri față de data prevăzută în contract, taxa pe valoarea adăugată devine exigibilă la data încasării avansului.”*

Potrivit textelor de lege sus citate, se reține că în cazul operațiunii de închiriere, taxa pe valoarea adăugată este exigibilă “ la fiecare din datele specificate în contract pentru plata chiriei “, dată care în contractului de închiriere nr. x este ” în termen de x zile de la începerea lunii pentru care s-a calculat chiria “.

Din analiza Contractului de închiriere nr. x se reține că, în Cap. x – TERMENUL, la Art. x. se precizează : “ **Perioada închirierii este nelimitată și începe din data de x.** “

Deasemenea, în Cap. X – DURATA ȘI MODUL DE ÎNCETARE A CONTRACTULUI, la Art. x, se stipulează: “ **Prezentul contract se încheie pe**

**o durată nedeterminată, cu începere de la data de x, dată de la care ia naștere dreptul Proprietarului la încasarea chiriei. “**

Totodată, la Cap. x – Plata chiriei, art. x, părțile convin ca : “ Plata chiriei se va face lunar, în termen de x zile de la începerea lunii pentru care s-a calculat “, iar la Cap. x – Prețul, art. x, se stabilește obligația chiriașului de a constitui garanție pentru plata lunară a chiriei. La același articol se precizează că: “ Plata se va face din garanție dacă chiriașul nu plătește chiria x luni consecutiv, condiție în care se reziliază contractul. “

Potrivit celor prezentate mai sus, se reține că S.C. y avea obligația ca, în cadrul contractului de închiriere nr. x încheiat pe termen nelimitat și nereziliat, să achite “ în termen de x zile de la începerea lunii “ chiria convenită pentru spațiul închiriat, iar în cazul neplății, proprietarul **SC x** era îndreptățit să încaseze chiria prin executarea garanției constituite în acest scop.

În raport de cele prezentate anterior, susținerea **SC x** potrivit căreia “ emiterea unor facturi fiscale pentru aceste chirii ar genera o creanță, respectiv un venit nerecuperabil, în condițiile în care societatea debitoare S.C. x, în mod întemeiat refuză acceptarea și plata acestor facturi “, nu poate fi reținută în soluționarea favorabilă a contestației întrucât societatea contestatoare era îndreptățită ca în cazul neplății chiriei să execute garanția constituită de chiriaș independent de voința acestuia și în respectarea prevederilor contractului de închiriere nr. x, care concretizează voința celor două părți – proprietar și chiriaș.

Direcția generală de soluționare a contestațiilor din cadrul ANAF prin adresa nr. x, a solicitat x – Activitatea de inspecție fiscală, inițierea unei verificări la S.C. x pentru a stabili dacă în perioada x, aceasta a desfășurat activitate în sediul care face obiectul contractului de închiriere nr. x, pentru a se proba dacă serviciul de închiriere a spațiului a fost prestat în perioada respectivă.

Urmare a verificării efectuate la S.C. y, x – Activitatea de inspecție fiscală a întocmit Procesul-verbal nr. x.

Din Procesul-verbal nr. x anexat la dosarul cauzei, se reține că în perioada x, S.C. y nu a primit facturi emise de **SC x** și conform datelor din evidența contabilă nu a evidențiat cheltuieli cu chiria aferentă spațiului deținut în baza contractului de închiriere nr. x.

Deasemenea organele de inspecție fiscală au constatat că S.C. y a desfășurat activități începând cu luna x până în prezent în imobilul situat în x, după cum urmează :

- Sucursala x – în perioada x, conform Încheierii nr. X din Ședința din data de x a Tribunalului x.

- Sediul central – în perioada x – prezent, conform Încheierii nr. X din Ședința din data de x a Tribunalului x.

Mai mult, faptul că y a desfășurat activitate în perioada x, în imobilul închiriat, rezultă și din următoarele documente puse la dispoziția organului de inspecție fiscală de către reprezentanții legali ai S.C. y :

- **declarația privind sediile subunităților**, conform art. 3 din Legea nr. 87/1994 pentru combaterea evaziunii fiscale, înregistrată la Administrația finanțelor publice x sub nr. x ( anexa nr. x ), care atestă faptul că adresa subunității, respectiv locul de desfășurare a activității a S.C. x – Sucursala x este în x ;

- **facturi de utilități** ( energia electrică, apa, telefon, gaze naturale ) aferente perioadei x, care au fost înregistrate în evidența contabilă a S.C. x ;

- **declarații privind obligațiile de plată la bugetul general consolidat** pentru aceeași perioadă, înregistrate la Administrația finanțelor publice x, ce au înscrise la rubrica cu date de identificare a plătitorului "S.C. x -Sucursala x, adresa din x" ;

- **balanțe de verificare ale sucursalei x** pentru perioada x din care rezultă că au fost înregistrate venituri realizate și cheltuieli efectuate ca urmare a desfășurării activității de asigurări.

Față de cele prezentate anterior, se reține că în perioada x, spațiul ce face obiectul contractului de închiriere nr. x a fost utilizat de S.C. x, fiind deci prestat serviciul de închiriere de către proprietarul **SC x** .

Având în vedere această constatare, cât și prevederea legală care precizează că taxa pe valoarea adăugată este exigibilă la termenele de plată a chiriei prevăzute în contract, se reține că **SC x** avea obligația de a colecta TVA în sumă totală de **x lei** aferentă perioadei x, fapt pentru care contestația va fi respinsă ca neîntemeiată pentru această taxă pe valoare adăugată, majorările de întârziere aferente în sumă de **x lei** și penalități în sumă de **x lei**.

Pentru considerentele reținute în conținutul deciziei și în temeiul prevederilor art. 135 alin. (3) din Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și art.



119 alin. (1), art. 120 alin. (1) și art. 216 din O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare, se :

## DECIDE

Respingerea ca neintemeiata a contestatiei formulata de **SC x** pentru **suma totală de x lei reprezentând:**

- **x lei - TVA suplimentar ;**
- **x lei - dobânzi/majorări de întârziere aferente ;**
- **x lei - penalități aferente ;**

Prezenta decizie poate fi atacată la Curtea de Apel x sau la Curtea de Apel x în termen de 6 luni de la data comunicării.